

AVM Faculdade Integrada
Custos no Setor Público
Vinícios José Mota Couto

**LEVANTAMENTO DE CUSTOS DAS ALTERAÇÕES DE AMBIENTES
FÍSICOS NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

Brasília/DF
2016

Vinícios José Mota Couto

**LEVANTAMENTO DE CUSTOS DAS ALTERAÇÕES DE AMBIENTES
FÍSICOS NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

Monografia apresentada a AVM Faculdade Integrada como exigência parcial à obtenção do título de Especialista em Custos no Setor Público.

Orientador: Pedro Henrique Rodrigues
Guimarães

**Brasília/DF
2016**

Vinícios José Mota Couto

**LEVANTAMENTO DE CUSTOS DAS ALTERAÇÕES DE AMBIENTES
FÍSICOS NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA**

Monografia apresentada a AVM Faculdade
Integrada como exigência parcial à obtenção
do título de Especialista em Custos no Setor
Público.

Orientador: Pedro Henrique Rodrigues
Guimarães

Aprovado pelos membros da banca examinadora em ____ / ____ / 2016.

Com menção ____ (_____).

Banca Examinadora

**Brasília/DF
2016**

RESUMO

O presente trabalho realizou uma pesquisa direcionada aos procedimentos e etapas dos serviços de alterações de ambientes físicos demandados no âmbito da Coordenadoria de Engenharia e Arquitetura, do Superior Tribunal de Justiça. Seu objetivo foi, a partir da identificação dos procedimentos, das etapas, dos recursos materiais, tecnológicos e humanos envolvidos em todo o processo das atividades em estudo, identificar e definir critérios de apuração dos custos diretos e indiretos envolvidos no processo. A partir do estudo de caso - tomando como referência serviços prestados pela área responsável, além de pesquisas bibliográficas e documentais - foram coletados dados do Sistema informatizado de emissão de Ordem de Serviço, levantando-se as etapas desta atividade bem como verificando a importância da adoção de tal procedimento para a definição de prioridades em relação ao orçamento do Superior Tribunal de Justiça. O estudo mostra a importância de se criar mecanismos de apuração de custos das atividades desenvolvidas no âmbito da Superior Tribunal de Justiça, bem como âmbito do Poder Judiciário, de forma a medir o custo final da prestação jurisdicional, atividade-fim do STJ e também como fornecedor de informações e dados que vão subsidiar as tomadas de decisões, o planejamento orçamentário, a otimização dos serviços, os desperdícios e retrabalhos e a criação de indicadores de desempenho para a gestão pública. Esta pesquisa, assim como outras existentes, mostra a importância da gestão de custos na Administração Pública como mecanismo de aprimoramento da gestão fiscal, da transparência das ações governamentais e do equilíbrio das contas públicas.

Palavras chaves: Gestão fiscal. Tomadas de decisões. Apuração de custos. Prestação Jurisdicional.

ABSTRACT

This study conducted a survey directed to the procedures and steps of service changes of physical environments demanded under the Coordination of Engineering and Architecture, the Superior Court of Justice. His goal was, from the identification of procedures, steps, material resources, technological and human resources involved in the whole process of the activities under study, identify and define calculation criteria of direct and indirect costs involved. From the case study - by reference to services provided by the responsible department, as well as bibliographic and documentary research - were collected from the computerized system data issued Service Order, getting up the steps of this activity as well as verifying the importance of adopting this procedure for setting priorities for the budget of the Superior Court of Justice. The study shows the importance of creating mechanisms for calculating costs of activities under the Superior Court of Justice and the Judicial Branch, in order to measure the final cost of adjudication, core business of the Superior Court of Justice and also as provider of information and data that will support decision-making, budget planning, optimization services, waste and rework and the creation of performance indicators for public management. This research, as well as other existing, shows the importance of cost management in the public administration and improvement of mechanism of fiscal management, transparency of government actions and the balance of public accounts.

Key words: fiscal management. Decision making. Calculation of costs. Adjudication.

LISTA DE SIGLAS

ABC – Custeio baseado em atividades

LDO – Lei de diretrizes orçamentárias

LRF – Lei de responsabilidade fiscal

NBR – Norma Brasileira

SIGA – Sistema integrado de gestão administrativa

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	07
1.1 Justificativas e objetivos da pesquisa	07
1.2 Metodologia da pesquisa	10
2. REFERENCIAL TEÓRICO	13
2.1. Contabilidade Pública	13
2.2. Contabilidade de Custos	14
2.3. O Orçamento Público e sua interação com a gestão de custos	15
2.4. Gestão de custos e sua apuração na Administração Pública	16
2.5. A informação de custos e sua utilização na Gestão Pública	17
2.6. Sistemas de custos aplicados à Administração Pública	18
3. DESENVOLVIMENTO/ESTUDO DE CASO	19
3.1 Caracterização da empresa	19
3.2 Estudo de caso: base de dados e informação	20
3.2.1 <i>Fases do processo</i>	22
3.2.1.1 <u>Primeira Fase: Solicitação do serviço</u>	22
3.2.1.2 <u>Segunda Fase: Elaboração do Projeto</u>	23
3.2.1.3 <u>Terceira Fase: Execução dos Serviços</u>	23
3.3 Estudo aplicado: análise de dados e proposições	24
3.3.1 <i>Critérios de rateio dos custos</i>	29
3.3.2 <i>Critérios de apuração de custos</i>	29
3.4. Estudo de caso: considerações finais	29
4. CONCLUSÃO	31
REFERÊNCIAS	34

1. INTRODUÇÃO

1.1. Justificativas e objetivos da pesquisa

A competição internacional, a crise fiscal do estado e a globalização do final dos anos 90 que exigiram como condição de sobrevivência, a reforma do Estado, bem como a implantação da Lei de Responsabilidade Fiscal no início do ano 2000, que impôs ao Brasil a necessidade pela busca e o aprimoramento da qualidade do gasto, vieram exigir dos gestores maior responsabilidade em relação ao planejamento e controle sobre o gasto público.

Com o advento da tecnologia da informação aliada as inúmeras mídias sociais facilitaram e a fomentaram a exigência da sociedade pela transparência e eficácia dos gastos na gestão pública.

Portanto, passou a ser de suma importância a obtenção e ampliação de informações de custos visando à melhoria da gestão dos recursos públicos nas ações governamentais.

Estas ações passam necessariamente pela gestão de custos das atividades públicas como subsídios primordiais às tomadas de decisões no âmbito do planejamento, controle e gestão do orçamento.

A Gestão de Custos na Administração Pública apesar de ser considerado um tema novo no âmbito do Poder Público Brasileiro, ela tem tido sua importância reconhecida, tanto que os órgãos de controle do governo já vêm construindo uma cultura de avaliação de desempenho na correta aplicação dos recursos públicos.

Esta nova visão que se empreende no Poder Público trouxe a Contabilidade de Custos para um patamar de grande importância na área contábil, pois passou a ser ferramenta imprescindível na aplicabilidade da Gestão de Custos, como fomento de informações para tomadas de decisões mais seguras no que tange ao planejamento, controle e execução da ação governamental e da gestão orçamentária

Mesmo que de forma gradual, várias áreas do Poder Público, vêm implantando a Gestão de Custos como geradora de Sistemas de Informações Gerenciais mais completas, devido aos novos padrões de comportamento exigidos aos gestores públicos, principalmente pela LRF que, além da adoção dos Sistemas

de Gestão de Custos, criou uma nova visão na área governamental com o foco na gestão fiscal, no planejamento e transparência das ações e no equilíbrio das contas públicas, como forma de, primeiramente, gerir melhor seus gastos e, posteriormente, apurar os custos reais de cada serviço público prestado ao cidadão e a sociedade. No âmbito privado a apuração dos custos nos processos de produção de produtos e serviços é prática comum e toda e qualquer mudança nos procedimentos, como nas linhas de montagem, nas estruturas organizacionais, nos investimentos em instalações e estruturas físicas dos ambientes, tem a sua implementação vinculada aos benefícios, em relação ao produto final da empresa e o lucro confrontado com os seus respectivos custos.

Na administração pública este procedimento é raro, apesar de algumas áreas federais, principalmente as de controle, já estarem buscando implementar a apuração dos custos de suas atividades internas como forma de, primeiramente, gerir melhor seus gastos e, posteriormente, apurar os custos reais de cada serviço público prestado ao cidadão e a sociedade.

Assim como em todo o Poder Público, no Superior Tribunal de Justiça não é diferente, o procedimento corriqueiro é ter o seu gasto vinculado à formulação da proposta orçamentária realizada no ano anterior de acordo com as prioridades e diretrizes determinadas pela Administração do Órgão, procedimento este tornado obrigatório a partir da Constituição Federal de 1988, através da Lei de Diretrizes Orçamentárias.

Como o recurso orçamentário quase sempre é insuficiente para suprir à demanda de necessidades dos governos, dos órgãos e das entidades públicas, a definição de prioridades na elaboração da Proposta Orçamentária e, principalmente, a realização deste orçamento, deveria ter como parâmetro a relação entre o custo e o benefício em relação ao objetivo primordial do ente público, fato que a Lei de Responsabilidade Fiscal tornou obrigatório através da apuração dos custos no âmbito do Poder Público como critério para o estabelecimento de prioridades na aplicação do dinheiro público.

Até agora não se tem verificado muitas ações concretas neste sentido, com raríssimas exceções, especialmente no âmbito do Poder Judiciário.

No âmbito do Poder Judiciário começa a despontar, em todas as instâncias jurídicas, trabalhos voltados à gestão dos custos, apesar de não ser de forma sistematizada e, sim, isoladamente, sem um projeto global que busque apurar todos

os custos envolvidos, direta ou indiretamente, na atividade-fim do Judiciário, que é a prestação jurisdicional, ou seja, o dever do estado de por a disposição da sociedade um órgão julgador destinado a declarar o direito diante de litígios de natureza jurídica entre as pessoas, que é a atividade-fim dos diversos órgãos do Judiciário.

O STJ mesmo não sendo um dos seus objetivos estratégicos, tem voltado algumas ações neste sentido, tanto que em setembro de 2007 realizou o 1º Congresso sobre Gestão de Custos na Administração Pública com o intuito de reunir os órgãos públicos que já implementaram ou estejam desenvolvendo sistemas de custos, para que relatem suas experiências, visando fomentar o debate do assunto em âmbito nacional e contribuir para a disseminação de uma cultura gerencial na administração pública brasileira.

Algumas áreas do STJ começam a demonstrar interesse na gestão de custos de suas atividades, tanto que a área de Controle Interno do órgão vem trabalhando no levantamento de custos referentes às suas atividades.

Tudo isso tem despertado no Pesquisador o interesse pelo tema, o que o fez colocá-lo como objeto deste estudo.

Na área da Coordenadoria de Engenharia e Arquitetura, onde trabalha o pesquisador, a enorme demanda de serviços solicitados e executados sem se levar em conta o custo e o benefício do serviço, há muito vem despertando em mim um interesse na busca pelo levantamento destes custos como forma de subsidiar a decisão sobre sua execução e, conseqüentemente, a partir destas informações, filtrar e reduzir de forma embasada e coerente a quantidade destas solicitações, eliminando, com isto, os serviços economicamente inviáveis devido ao seu custo/benefício.

Portanto, este estudo visa, primeiramente, criar mecanismos de apuração dos custos da execução destes serviços e, posteriormente, a partir destes dados, fornecerem informações mais completas aos Dirigentes na tomada de decisões e também, como forma de subsidiar o planejamento e controle orçamentário na Unidade e, conseqüentemente, no Órgão.

Neste trabalho, em razão da grande diversidade de serviços desenvolvidos pela Coordenadoria de Engenharia e Arquitetura, serão objeto de estudo apenas os serviços de alterações de ambientes físicos, desde o atendimento da solicitação do serviço, passando pela elaboração do projeto e até a sua execução.

Assim, a partir de situações isoladas como a da área de Controle Interno e a deste trabalho, espera-se fomentar o interesse de outras Unidades e, principalmente, da Administração Superior para que possamos ter, em um futuro próximo, um sistema completo de gestão de custos em todo o Superior Tribunal de Justiça, de forma que se tenha o custo final da sua prestação jurisdicional, por processo recebido e julgado.

Inicialmente este estudo visa buscar mecanismos para apuração dos custos de parte dos serviços demandados à área de manutenção, engenharia e arquitetura, área que consome um percentual relevante do orçamento do Superior Tribunal de Justiça, em razão da grandiosidade de suas instalações, para que se possa subsidiar, através da relação custo/benefício, as definições de prioridades dos investimentos e serviços demandados, bem como o planejamento e controle orçamentário.

Desta forma, este estudo pretende pesquisar a aplicabilidade de métodos de custeio do serviço público, direcionado para a efetivação de um modelo que forneça informações sobre os custos dos serviços de alterações de ambientes físicos no âmbito do STJ, como forma de:

- a) fornecer informações precisas à Administração Superior, com base na apuração dos custos, para subsidiar as tomadas de decisões;
- b) otimizar os gastos, a partir da definição de prioridades, com base no levantamento do custo e do benefício dos serviços solicitados;
- c) subsidiar a formulação da proposta orçamentária da área de manutenção, engenharia e arquitetura através das informações geradas pelo sistema de custos;
- d) aprimorar a prestação do serviço, eliminando desperdícios, diminuindo os custos e aumentando a eficiência e a eficácia.

1.2. Metodologia

Este estudo tem como meta o levantamento dos custos das alterações de ambientes físicos em um órgão do Poder Judiciário. Para tanto, serão aplicados diversos critérios metodológicos que vão nortear de forma científica a busca pelo alcance do objetivo final desse trabalho, através da Contabilidade de Custos.

Em decorrência da característica do objeto da pesquisa foram escolhidos para a elaboração deste trabalho dois tipos de pesquisa: a exploratória e a descritiva.

Em razão da pouca bibliografia sobre o tema, a Pesquisa Exploratória será utilizada como forma de facilitar a realização desse estudo, pois este tipo de pesquisa “é realizada em área na qual há pouco conhecimento acumulado e sistematizado. Tem como objetivo proporcionar maior familiaridade com o problema, para torná-lo mais explícito ou para construir hipóteses” (SILVA, 2006, p.59).

A Pesquisa Descritiva será utilizada em razão da temática utilizada no projeto exigir uma exata descrição dos fenômenos e dos fatos envolvidos, como assim entende Silva a “Pesquisa descritiva – tem como objetivo principal a descrição das características de determinada população ou fenômeno, estabelecendo relações entre as variáveis”, (SILVA, 2006, p.59).

A condução desse estudo será norteadada, quanto aos procedimentos, nas técnicas de Estudo de Caso, em razão da exclusiva e específica característica do tema, como entende Raupp e Beuren,

“A pesquisa do tipo estudo de caso caracteriza-se principalmente pelo estudo concentrado de um único caso. Esse estudo é preferido pelos pesquisadores que desejam aprofundar seus conhecimentos a respeito de determinado caso específico”, (RAUPP e BEUREN, 2003, p.84).

Outro procedimento a ser adotado será a Pesquisa Bibliográfica que, apesar da escassa literatura sobre a apuração dos custos das atividades no Setor Público, o conhecimento oferecido por estas publicações será de suma importância

Também será utilizada a Pesquisa Documental, já que a busca de dados através de documentos gerados pela área em estudo será um dos pilares desse trabalho, importância esta que Raupp e Beuren enfatizam, “Sua notabilidade é justificada no momento em que se podem organizar informações que se encontram dispersas, conferindo-lhe uma nova importância como fonte de consulta”, (RAUPP e BEUREN, 2003, p.89).

Com relação às abordagens do problema, a pesquisa quantitativa será essencial, visto que o estudo em questão é basicamente descritivo, pois a estatística é essencial para a precisão dos resultados pretendidos nesta pesquisa, como assim entende Raupp e Beuren, “A utilização dessa tipologia de pesquisa torna-se relevante à medida que se utiliza instrumentos estatísticos desde a coleta, até a análise e o tratamento dos dados”, (RAUPP e BEUREN, 2003, p.76).

A coleta de dados nesse estudo será, pela sua própria característica, embasada nas Pesquisas Documental e Bibliográfica.

As fontes da pesquisa serão obtidas a partir da análise de dados primários de registros constantes das ordens emitidas para a execução dos serviços em análise, como base de levantamento de seus custos, através da Pesquisa Documental

Apesar dos poucos trabalhos acadêmicos e bibliográficos sobre a formação de preços no serviço público, a Pesquisa Bibliográfica, será um instrumento importante na coleta de dados e informações das Contabilidades Pública e de Custos, dos Sistemas de Custos e dos Métodos de Custeio, como forma de facilitar o entendimento dos procedimentos e etapas deste trabalho que, neste sentido, Marconi e Lakatos (2002) comentam que as fontes secundárias além de possibilitarem a solução dos problemas já conhecidos, favorecem a exploração de novas áreas onde os problemas ainda não se cristalizaram suficientemente.

O universo desta pesquisa abrangerá todos os serviços, demandados em um determinado período, referentes às alterações de ambientes físicos, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, sendo, portanto considerado toda a população, como assim entende Colauto e Beuren, “População ou universo da pesquisa é a totalidade de elementos distintos que possui certa paridade nas características definidas para determinado estudo”, (COLAUTO e BEUREN, 2003, p.118).

As pesquisas com bases quantitativas, necessariamente, requerem uma análise descritiva dos dados fundamentados nos conceitos estatísticos, tanto que para Colauto e Beuren, “De forma geral, todos os estudos que envolvem dados quantitativos, independentemente das questões, hipóteses ou pressupostos elaborados para a pesquisa, requerem análises descritivas”, (COLAUTO e BEUREN, 2003, p.139).

Por fim a análise documental trará um suporte subsidiário à construção do diagnóstico da pesquisa, a partir das informações coletadas em documentos e registros primários.

Visto que da análise documental deve-se extrair reflexos objetivos das fontes originais de dados que possa, com isto, permitir a localização, identificação, organização e avaliação das informações contidas nestes documentos e registros primários, além, evidentemente, da contextualização dos fatos em determinados momentos.

2. REFERENCIAL TEÓRICO

2.1. Contabilidade Pública

A Contabilidade Governamental é área da Contabilidade Geral voltada ao controle e gestão dos recursos públicos, assim como entende, de forma analítica, Mauss,

A contabilidade governamental pode ser conceituada como o ramo da contabilidade geral que estuda, orienta, controla e demonstra a organização e execução das entradas e saídas dos recursos públicos que afetam e fazem variar o patrimônio de uma entidade pública. (MAUSS e SOUZA, 2008, p. 7).

Caracteriza-se por registrar os atos potenciais dos administradores públicos, além, evidentemente, de registrar os fatos contábeis, como explicita a Equipe do Portal de Contabilidade,

A contabilidade pública está interessada também em todos os atos praticados pelo administrador, sejam de natureza orçamentária (previsão da receita, fixação da despesa, empenho, descentralização de créditos etc.) ou sejam meramente administrativos (contratos, convênios, acordos, ajustes, avais, fianças, valores sob responsabilidade, comodatos, etc.) representativos de valores potenciais que poderão afetar o patrimônio no futuro. (Contabilidade Pública, Portal de Contabilidade).

De forma que, diferentemente da Contabilidade Privada onde não se utiliza o sistema orçamentário, a Governamental opera como um sistema integrador de registros orçamentários, econômicos, financeiros e patrimoniais de forma a evidenciar as movimentações patrimoniais e identificar o agente público responsável pela prestação de contas.

Embora, desde 17 de março de 1964 o artigo 99 da Lei federal nº. 4.320 determine que os “serviços públicos manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum

Portanto, apesar da Lei Federal nº. 4.320/64, normatizadora da contabilidade governamental, ter evidenciado as técnicas gerenciais de contabilidade e orçamento na gestão para as tomadas de decisão e, inclusive ter determinado no seu artigo 99 que os “serviços públicos manterão contabilidade especial para determinação dos custos, ingressos e resultados, sem prejuízo da escrituração patrimonial e financeira comum”, foi a partir da edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar

nº. 101/2000), que a contabilidade pública alcançou maior importância e valorização, visto que se estabeleceram novos padrões de comportamento para os gestores públicos no planejamento e execução da ação governamental.

2.2 Contabilidade de Custos

A contabilidade de custos veio de encontro à premente necessidade de se mensurar monetariamente os estoques e o resultado, transformando-se como fonte auxiliar de controle e de tomada de decisão para a administração, tanto que Martins assim esclarece:

A contabilidade de Custos assume, cada vez mais, papel relevante dentro da direção das empresas, é o que entende MAUSS:

Em sua utilização na gestão empresarial, a contabilidade de custos já extrapolou as fronteiras das empresas e é utilizada de forma estratégica (na análise da cadeia de valores, do posicionamento estratégico, dos custos dos concorrentes e dos determinantes de custos das empresas) para que elas alcancem vantagem competitiva no mercado. (MAUSS e SOUZA, 2008, p.15).

Na esfera governamental, apesar de não haver norma específica sobre a aplicação da contabilidade de custos, o artigo 50, § 3º, da Lei de Responsabilidade Fiscal determina que a administração deva manter um sistema de custos que permita a avaliação e o acompanhamento da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, o que mostra urgente necessidade da aplicação da gestão dos custos na administração pública, como já previa ALONSO em 1999, enfatizando a importância da gestão de custos no Serviço Público em razão da necessidade de redução do gasto público decorrente da crise fiscal e da competição internacional desencadeada a partir dos anos 80,

Como as informações sobre os gastos do governo em geral são organizadas com vistas às necessidades da administração financeira (fluxo de caixa do Tesouro Nacional), o governo sempre teve noção de quanto precisaria cortar em decorrência do equilíbrio macroeconômico, mas nunca soube ao certo como e onde deveria cortar. Ou seja, o governo nunca teve condições de promover cortes seletivos de gastos, de modo a não comprometer ainda mais o desempenho da administração pública. Assim, a redução de gastos com melhoria de desempenho tornou-se uma alternativa impraticável, ainda que necessária. Ao comprometer a qualidade dos serviços públicos, os cortes de despesas comprometem, por extensão, a competitividade da economia nacional, dado o caráter sistêmico da competitividade. (ALONSO, 1999, p. 38).

Portanto, torna-se cada vez mais importante a contabilidade de custos na Administração Pública como mecanismo propulsor de informações mais seguras para as tomadas de decisões na busca pelo aprimoramento do gestor público quanto da qualidade da gestão governamental.

2.3 O orçamento público e sua interação com a gestão de custos

A adoção do sistema de custos no âmbito da Administração Pública não representa necessariamente redução orçamentária e, sim, uma ferramenta de eficácia no planejamento e gestão orçamentários, aprimorando, automaticamente, o gasto público.

A apuração de custos contribuirá, sem dúvida, para a identificação das atividades que adicionam ou não valor ao usuário do serviço e para combater eficazmente desperdícios. Entretanto, a redução de custos unitários não implica necessariamente redução global de despesas. Quem determina o montante da despesa são os condicionantes macroeconômicos e políticos, tais como evolução das receitas tributárias e do estoque da dívida pública, situação do balanço de pagamentos, padrão de resposta às demandas sociais, legislação em vigor etc. A adoção dos sistemas de custos deverá alterar não propriamente o montante da despesa, mas sua composição, assim como a quantidade e a qualidade dos serviços prestados, em decorrência da melhoria de desempenho. Ou seja, a gestão de custos produzirá efeitos alocativos na despesa governamental. (ALONSO, 1999, p.46-47)

A apuração dos custos dos serviços públicos deveria estar presente, permanentemente, nas elaborações e planejamentos orçamentários de todos os entes públicos, como requisito essencial as aprovações e liberações dos recursos financeiros públicos.

É premente a necessidade de integrar a figura de custos com o processo planejamento-orçamento, elevando ao máximo o nível de detalhamento dos projetos e atividades, até se determinarem os verdadeiros itens geradores de custo, ou seja, os insumos que estariam comprometendo o cumprimento das ações planejadas. (SOARES e CORRÊA, 2008, p.70).

Portanto, torna-se cada vez mais evidente a necessidade da integração dos sistemas de custos ao planejamento orçamentário público, visto que, o ente público tem por obrigação oferecer, a partir do produto de suas arrecadações, maiores benefícios a sociedade, com menor custo e maior efetividade.

2.4. Gestão de custos e sua apuração na Administração Pública

Apesar do pouco fomento que ainda se dá a apuração dos custos dos serviços prestados a sociedade, por parte da Administração Pública, eles sempre foram requisitos essenciais para a melhoria do desempenho dos serviços públicos.

Se são necessários e tecnicamente viáveis, então por que os custos nunca foram apurados no serviço público?

As razões são em parte culturais e em parte econômicas. Realmente, à primeira vista, parece desnecessário apurá-los quando o fundamental, no serviço público, é o cumprimento da lei. Cumprindo a lei, o serviço público é eficaz, e ponto final. Eficiência é um conceito privado, portanto, estranho ao setor público. Esse vem sendo o paradigma do setor público. Não faz parte de sua cultura a consciência de que não basta cumprir a lei, mas que é necessário cumpri-la com bom desempenho, com economia de recursos e com a satisfação dos usuários desses serviços. (ALONSO, 1999, p. 46).

Com a edição da Lei de Responsabilidade Fiscal (Lei Complementar nº. 101/2000), aliado a reforma do estado, ao avanço tecnológico e a globalização, passou a se exigir do gestor público, mudando o padrão burocrático para o padrão gerencial de gestão.

Com a instituição da Lei de Responsabilidade Fiscal, entrou em evidência a discussão sobre o tema, pois a referida regra estabeleceu novos padrões de comportamento para os gestores públicos, com destaque para a responsabilidade na gestão fiscal, o planejamento e a transparência das ações de governo, o equilíbrio das contas públicas, a adoção de sistemas de custos, entre outras medidas. (SOARES e CORREIA, 2008, P. 67).

A necessidade imperiosa de mudança no modelo da gestão pública como forma de atender as exigências legais e fornecer subsídios e informações úteis ao gestor público, Teixeira e Santana, em 1995, já entendiam que:

A Administração Pública tem como característica específica uma relação de responsabilidade direta com o processo histórico global que se dá no desenvolvimento da sociedade, daí a necessidade de continuamente redefinir a sua missão em face dos novos imperativos, sob pena de comprometer a sua capacidade sinérgica. Neste momento, em que a sociedade brasileira necessita fortalecer os seus mecanismos societários, o modelo de gestão pública vigente no país demonstra toda a sua fragilidade. Introduzir mudanças na administração pública, propor novas diretrizes e mecanismos de gestão, representa sempre ir de encontro a interesses estabelecidos, ultrapassados pelas novas exigências da sociedade e adequar-se a novos anseios e procedimentos, interferindo na cultura organizacional do aparelho administrativo do Estado. (TEIXEIRA e SANTANA, 1995, p. 7).

A apuração dos custos é ferramenta imprescindível na mudança organizacional como medida de desempenho e melhoria da gestão pública.

A experiência nacional e internacional tem demonstrado que a apuração e a divulgação de medidas de desempenho constituem um poderoso instrumento nos processos de mudança organizacional, até porque a

intensidade da mudança depende da sua percepção. Assim, a apuração e a divulgação dos indicadores de resultado e de custos servem de guia para a mudança organizacional e, ao mesmo tempo, de poderoso incentivo para os agentes de mudança, pois materializam a percepção da mudança. As medidas de desempenho prestam-se, entre outros, para os seguintes objetivos:

- promover a redução de custos com melhoria da qualidade dos serviços prestados;*
- instrumentalizar o combate ao desperdício e identificar atividades que não agregam valor ao usuário dos serviços públicos;*
- servir de guia para avaliar o impacto efetivo das decisões tomadas;*
- tornar clara para toda a organização (e seus clientes) a percepção de melhoria no desempenho, que é um importante fator de motivação;*
- promover a mudança da cultura organizacional, introduzindo a dimensão de accountability e de value of money;*
- subsidiar o processo orçamentário (no conceito original de orçamento-programa);*
- subsidiar a avaliação de planos de reestruturação e melhoria de gestão.*
- servir de parâmetro para a competição administrada entre unidades prestadoras de serviços similares. (ALONSO, 1999, p.44)*

Portanto a Administração Pública moderna exigida em parte pela legislação brasileira e em parte pela globalização, pela competitividade internacional e pela sociedade como fomentadora financeira do ente público, passa obrigatoriamente pela gestão de custos como requisito essencial para o planejamento e execução da ação governamental, objetivando a missão principal do Estado: a justiça social.

2.5. A informação de custos e a sua utilização na gestão pública.

As informações geradas pelo sistemas de custos voltadas ao uso dos recursos orçamentários tem se tornado tema principal das pesquisas na área pública por todo o mundo como forma de gerenciar os resultados.

SLOMSKI entende que,

“com a evolução da sociedade e com o evento da terceirização e/ou privatização das coisas públicas, faz-se necessário que os gestores das entidades públicas conheçam os custos de suas entidades, a fim de poderem tomar as melhores decisões entre as alternativas de produzir ou de comprar produtos e serviços, de produzir ou terceirizar e/ou privatizar serviços”. (SLOMSKI, 1993, p.376).

Os procedimentos de contabilização exigidos a partir da Lei de Responsabilidade Fiscal principalmente em relação à padronização e uniformização tende a favorecer a implantação dos sistemas de custos como forma de aprimorar a gestão pública.

A crescente informatização e transparência na gestão pública caminham para uma integração de dados à medida que forem desenvolvidos sistemas integrados de gestão. Torna-se imprescindível a obtenção e a ampliação de informações de custos, visando à melhoria da gestão dos recursos públicos nas ações governamentais, pois, embora se trate de um movimento recente, estudos apontam para um redirecionamento da nova Administração Pública, fundamentada na compreensão da diferença de natureza entre o serviço público e o privado. (SOARES e CORREIA, 2008, p. 71).

As informações geradas pelos sistemas de custeio são ferramentas imprescindíveis à gestão pública, como assim entende NASCIMENTO,

Tornar os custos mais “visíveis”, por meio da implantação de sistemas de análise estratégica de custos, permite à Administração Pública a elaboração de programas para a sua redução. Faculta aos gerentes uma atuação mais eficaz sobre os recursos orçamentários disponibilizados. Possibilita o aperfeiçoamento das rotinas de trabalho, eliminando aquelas que não agregam valor ao serviço e/ou representam desperdício de recursos. Facilita, ainda, as avaliações de desempenho e produtividade. (NASCIMENTO, 2008, p. 14).

O aprimoramento dos órgãos de controle, a transparência na gestão pública e a maior participação da sociedade exigem do ente público informações em relação ao planejamento, orçamento, controle operacional e a tomada de decisões estratégicas da ação governamental com base nas informações dos custos incorridos nas respectivas ações.

O benefício da utilização, por parte dos gestores, das informações dos sistemas de custeio que visem à otimização dos recursos públicos vêm ao encontro de uma nova ordem que se faz necessário e que já desponta, mesmo que de forma gradual, na Administração Pública Brasileira.

2.6 Sistemas de custos aplicáveis à Administração Pública

Os sistemas de custos ou métodos de custeio são mecanismos de atribuição dos custos a um determinado produto ou serviço.

Os métodos de custeio mais utilizados são o método de custeio por absorção, o método de custeio variável, o método de custeio baseado em atividade e o método de custeio padrão.

A adoção e a construção de um sistema de custos no âmbito governamental, depende obrigatoriamente da sua estrutura organizacional, dos seus

procedimentos/processos de produção e do seu tipo de informação de custos desejado.

Não existe sistema de custo pronto e que sirva de modelo para toda e qualquer entidade, seja ela pública ou privada. Cada uma precisa moldar o seu sistema de acordo com a sua complexidade, necessidades de informação e a sua realidade operacional. Em geral, os custos são acumulados no subsistema de contabilidade financeira para posteriormente serem alocados aos objetos de custeio. O seu nível de detalhe deverá refletir a estrutura da organização, dos objetos de custos, dos relatórios legais e gerenciais e do nível da informação demandada. (MAUSS e SOUZA, 2008, p.41).

O método de custeio baseado em atividade tem sido considerado o mais adequado à administração pública pelos especialistas e acadêmicos e nas publicações do gênero,.

O custeio baseado em atividades, certamente, é o que mais se aplica na entidade pública de administração direta, pois já é hábito nessas instituições a definição de atividades, uma vez que o orçamento público é estruturado em programas, projetos e atividades. (NASCIMENTO, 2008, p. 23).

O melhor local para controlar custos é no nível dos processos. Quando se depende de um sistema de contabilidade orçamentária e de verbas, muitas decisões financeiras são tomadas arbitrariamente. Ao invés de reduções de custos seletivas e focalizadas, é-se forçado a adotar reduções (lineares horizontais) e outras abordagens radicais. Na maioria dos casos, isso acontece simplesmente porque os gerentes de nível superior não têm idéia de quais partes do processo agregam mais valor aos produtos e serviços e quais as que agregam menos. Os funcionários no nível dos processos são capazes de determinar esse valor, mas precisam ter um indicador do custo real. O custo baseado em atividade fornece esse tipo de informação. (CARR e LITTMAN, 1991, p.74).

O sistema ABC tem em sua característica de reduzir as distorções causadas pelo aumento dos gastos indiretos e do *mix* de produtos e serviços oferecidos o principal elo com a Administração Pública, pois esta é detentora de níveis relevantes de gastos indiretos e de uma diversificação enorme de serviços prestados.

3. ESTUDO DE CASO

3.1 Caracterização da empresa

O Superior Tribunal de Justiça é um órgão do Poder Judiciário, da Justiça Federal de instância superior que tem como missão “Processar e julgar as matérias

de sua competência originária e recursal, assegurando a uniformidade na interpretação das normas infraconstitucionais e oferecendo ao jurisdicionado uma prestação acessível, rápida e efetiva”. Portanto, na busca deste objetivo que toda a estrutura física e de pessoal do STJ se volta com o intuito de trazer a toda a sociedade, seu cliente final, realmente uma Justiça acessível, rápida e efetiva a todos.

O Superior Tribunal de Justiça tem em sua composição trinta e três Ministros que compõem as Unidades de Julgamento tendo ainda aproximadamente 2.800 servidores, 600 estagiários e 1.000 terceirizados que, juntamente com os usuários e visitantes, perfazem uma média diária de 5.000 pessoas, que ocupam os quase 144.000,00 m² de área construída e 80.000,00 m² de gramados e áreas ajardinadas em sua sede.

A Coordenadoria de Engenharia e Arquitetura é responsável pela manutenção de todo este complexo, abrangendo as áreas de projeto, reforma e manutenção de todas as instalações e espaços físicos do Tribunal.

A demanda de serviços gira em torno de 2.000 (duas mil) solicitações por mês e 25.000 (vinte e cinco mil) solicitações por ano, e, aproximadamente, sendo que 1% (um por cento) destas solicitações serão objeto desta pesquisa.

3.2 Estudo de caso: base de dados e informações

O intuito deste estudo é a busca pela definição de mecanismos e critérios para apuração dos custos de parte dos serviços atinentes à área de manutenção, engenharia e arquitetura, do Superior Tribunal de Justiça, com o objetivo de oferecer aos dirigentes responsáveis pela tomada de decisões e pelo planejamento e controle orçamentário do Órgão, subsídios concretos dos custos dos serviços demandados com base na relação custo/benefício.

Neste trabalho, em razão da grande diversidade de serviços desenvolvidos pela Coordenadoria de Engenharia e Arquitetura, será objeto deste estudo apenas os serviços de alterações dos ambientes físicos no Superior Tribunal de Justiça.

As fases destes serviços compreendem:

a) o atendimento e a emissão da solicitação do usuário pela Central de Atendimento, através de funcionários terceirizados;

b) a elaboração do projeto pelos técnicos, através de servidores arquitetos e estagiários de arquitetura da Seção de Arquitetura e;

c) o acompanhamento e fiscalização da execução do serviço pela Seção de Obras Civas, através de servidores engenheiros, executado pela empresa terceirizada contratada.

Estes serviços são solicitados a uma Central de Atendimento, que os registra numericamente, através de um sistema informatizado, onde devem constar o nome do solicitante, a unidade de lotação, a unidade de execução do serviço, cargo/função do solicitante e a especificação do serviço, e encaminha a solicitação, via sistema, a Unidade Organizacional, responsável pelo atendimento da solicitação.

A base de dados inicial deste estudo será o Sistema SIGA (Sistema Integrado de Gestão Administrativa) onde são registrados todos os dados da solicitação e seus andamentos e etapas até o final do serviço.

Farão parte também da fonte de dados deste estudo, a tabela de remunerações e gratificações dos servidores efetivos do Superior Tribunal de Justiça, os processos administrativos de contratação de serviços e mão de obra terceirizada envolvidas com a execução dos serviços, o Sistema ADMINISTRA, responsável pelo banco de dados das aquisições e de controle de bens móveis, suprimentos e materiais de expediente do Superior Tribunal de Justiça.

Especificamente, serão coletados os dados referentes aos serviços de alterações dos ambientes físicos no STJ, desde a elaboração do projeto até a sua execução, a partir dos dados registrados no Sistema SIGA (Sistema Integrado de Gestão Administrativa), passando pelos custos diretos específicos e estimados e pela estimativa e cálculo dos custos indiretos, referentes às fases do registro da solicitação na Central de Atendimento, da elaboração do projeto na Seção de Arquitetura e do acompanhamento e gestão da execução dos serviços na Seção de Obras Civas.

Portanto, serão coletados, a partir das informações constantes nestes registros emitidos pelo Sistema SIGA (Sistema Integrado de Gestão Administrativa),

o número da solicitação, o tipo do serviço solicitado, o tempo e o tipo de mão de obra empregada para o atendimento do chamado, para a elaboração do projeto, para a execução do serviço e para a fiscalização, além dos materiais utilizados durante todas as etapas para, a partir daí, buscar o custo total de cada serviço a ser executado, objetivando a elaboração de procedimentos e critérios de levantamento e apuração de custos dos serviços solicitados, antes da sua execução, para que se possa ter uma análise criteriosa, por parte da Administração superior, sobre o custo/benefício do serviço.

3.2.1 Fases do processo

3.2.1.1 Primeira Fase: Solicitação do serviço

A Central de Atendimento, responsável por esta fase, funciona em uma área de 35 m², onde trabalham seis atendentes/recepcionistas com carga horária de 44 horas semanais, de segunda a sexta-feira, das 7h00 às 19h00.

O servidor demandante solicita o serviço via ramal, a atendente faz o registro e o encaminha a Unidade Administrativa responsável, neste caso em estudo, para a Seção de Arquitetura, responsável pela elaboração do projeto.

Ao proceder ao registro através do *nickname* todos os dados do solicitante serão registrados na Ordem de Serviço, como nome, cargo, função, ramal, unidade de lotação e localização física no complexo de prédios do Tribunal, além do serviço solicitado.

Para o cálculo do custo nesta fase serão computados as despesas com salários e encargos sociais dos atendentes, limpeza e conservação, manutenção predial e de instalações, segurança, energia elétrica, água e esgoto, telefone e demais custos incorridos nesta fase.

Não serão computados neste levantamento os custos referentes ao tempo despendido pelos servidores responsáveis pela gestão e fiscalização do contrato dos funcionários terceirizados lotados na Central de Atendimento e a gestão, e controle da área de material de expediente, móveis e equipamentos por serem irrelevantes.

3.2.1.2 Segunda Fase: Elaboração do Projeto

A Unidade responsável por esta fase é a Seção de Arquitetura que funciona em uma área de 85 m², onde trabalham oito servidores e uma estagiária, sendo analistas e técnicos judiciários.

Após a emissão da ordem de serviço pela Central de Atendimento, ela é enviada para a Seção de Arquitetura, na qual o Chefe registra o recebimento e a envia ao servidor responsável pela elaboração do projeto e sua execução será conforme a demanda sob sua gestão.

Para a elaboração do projeto o servidor da Seção de Arquitetura contata o solicitante, visita o local do serviço, elabora o projeto conforme solicitado e dentro das normas técnicas e padrões do Órgão e o envia para aprovação do solicitante.

Após a aprovação a ordem de serviço e o projeto são enviados a Seção de Obras Civis que é a responsável pela execução do projeto.

Para o cálculo do custo total do período na Seção de Arquitetura serão computadas as despesas com salários e encargos sociais dos servidores e estagiário, limpeza e conservação, manutenção predial e de instalações, segurança, energia elétrica, água e esgoto, telefone e demais custos incorridos nesta fase.

3.2.1.3 Terceira Fase: Execução dos Serviços

A Seção de Obras Civis é a encarregada desta fase e funciona em uma área de 25 m², onde trabalham quatro servidores, entre analistas e técnicos judiciários.

Após receber a Ordem de Serviço e o respectivo projeto via Sistema SIGA a Seção de Obras Civis, responsável pela fiscalização da execução, registra o recebimento, contata o funcionário da empresa terceirizada encarregada da execução, vai ao local do serviço juntamente com o executor, passa as orientações necessárias e determina a execução.

Após o término, a empresa contratada comunica ao responsável pela fiscalização que vai ao local inspecionar o serviço e, estando correto, ele registra no Sistema SIGA a execução finalizando a ordem de serviço.

Para o cálculo do custo desta etapa serão computadas as despesas com salários e encargos sociais dos servidores da Seção, limpeza e conservação,

manutenção predial e de instalações, segurança, energia elétrica, água e esgoto, telefone e demais custos incorridos nesta fase.

Além do custo dos serviços de fiscalização executado pelos servidores da Seção deve ser computado também o custo dos materiais e da mão de obra despendidos na execução propriamente dita do serviço, neste caso em estudo os serviços de montagem, desmontagem e instalações de divisórias, executados por empresa terceirizada.

Este serviço é contratado pelo Órgão já incluído os materiais, mão de obra e encargos por metro linear executado.

3.3. Estudo de caso: análise de dados e proposições

Apesar de já existirem legislações e normas que abordavam, mesmo que de forma superficial a apuração dos custos no âmbito do serviço público, foi a partir da edição da Lei de Responsabilidade Pública, no ano de 2.000, que os gestores passaram a dar mais importância ao tema.

Neste contexto, a Contabilidade Pública e a Contabilidade de Custos tornaram-se instrumentos essenciais ao gestor que se viu, a partir desta Lei, obrigado a gerir o orçamento de forma responsável, transparente e dentro das normas e exigências da nova lei.

A criação de mecanismos de apuração de custos na Administração Pública é de suma importância, uma vez que a cada dia cresce mais as exigências legais e a cobrança da sociedade por uma gestão eficiente e eficaz do orçamento público, cada vez mais escasso diante das necessidades sociais do país. Mesmo antes da edição da Lei de Responsabilidade Fiscal, Alonso já enfatizava a importância da apuração dos custos para a avaliação e controle da eficiência do serviço público:

A correta apuração dos custos dos serviços públicos e sua publicidade são poderosos instrumentos de controle social, permitindo aos usuários, aos auditores (internos e externos) a avaliação da eficiência dos serviços prestados. De fato, um dos fatores impeditivos para que os sistemas de controle interno e externo possam avaliar a eficiência dos serviços públicos é justamente a inexistência de sistemas de custos. Dessa forma, o controle acaba ficando circunscrito aos aspectos formais e legais dos atos de gestão. (ALONSO, 1999, p. 45).

Portanto, este trabalho busca além da apuração de custos, a criação de mecanismos que tratem os custos como informações que possam subsidiar as tomadas de decisões dos ordenadores de despesas em relação à elaboração, execução e gestão do orçamento público e que sejam também fonte de dados de apuração de desempenho na mensuração dos resultados das atividades desenvolvidas.

Apesar da apuração dos custos dos serviços em estudo serem uma atividade quase que irrisória dentro do orçamento geral do Superior Tribunal de Justiça, mesmo assim mostra a relevância na disseminação da cultura de custos no órgão, e, por que não dizer, no próprio Poder Judiciário. Para Soares e Correa:

Apesar de não haver uma cultura de custos consolidada, está sendo construída uma cultura de avaliação de desempenho, na qual os órgãos de controle, como o Tribunal de Contas, o Poder Legislativo, o Ministério Público e a própria sociedade em geral vêm exigindo a correta aplicação dos recursos públicos, a correta execução do que foi planejado, o controle dos gastos e a gestão fiscal responsável. Isso se apresenta como um cenário inovador e um ambiente propício para que quaisquer sistemas de controle de custos possam ser aplicados. (SOARES e CORREA, 2008, p. 72)

Torna-se substancial, portanto, que a criação do mecanismo de apuração dos custos desenvolvido neste estudo, irá, se implantado, otimizar, aprimorar e reduzir o gasto da demanda desse serviço, uma vez que os custos totais (diretos e indiretos) que envolvem o serviço solicitado **serão informados ao solicitante, ao ordenador de despesas e ao tomador de decisão antes da sua execução.**

Vale salientar também que na maioria das vezes ao se falar em custo de determinado serviço ou produto tem-se em mente apenas os custos diretos, esquecendo-se dos custos indiretos que muitas vezes são maiores que os diretos.

No caso em questão, por exemplo, custos como energia elétrica, limpeza e conservação, segurança, manutenção das instalações, água e esgoto, e outros mais, são esquecidos, até mesmos pelos servidores envolvidos, na hora de se falar no gasto envolvido na atividade.

Neste sentido, para muitos autores, para a apuração de custos no serviço público como um todo, o sistema que mais se aproxima do custo real é o Sistema de Custeio Baseado em Atividades (ABC). Para Porto o Sistema ABC também tem essa característica em relação ao serviço público:

A implantação de um Sistema de Custeio Baseado em Atividade (ABC) é o mais recomendado, pois no ABC os custos são gerados pelas atividades e

sua base é sustentada pelo consumo de recursos e não pelo dispêndio. Isto permite visualizar de uma melhor forma como os custos são consumidos na Administração Pública e identificar quais as atividades que agregam e as que não agregam valor aos bens e serviços produzidos para a coletividade. Na mensuração pelo ABC fica claramente definida como os recursos são consumidos nas organizações e ainda mostra os impactos causados sobre a estrutura organizacional em consequência da criação, modificação ou extinção de determinada atividade. (PORTO, 2009, p.3)

O potencial do uso do Sistema ABC nos programas voltados a avaliação do desempenho e nos processos de mudança organizacional é enorme, pois para um grande número de autores, a melhor forma de se gerir o custo é a nível de processos, como assim entende Alonso:

Quando se depende de um sistema de contabilidade orçamentária e de verbas, muitas decisões financeiras são tomadas arbitrariamente. Ao invés de reduções de custos seletivas e focalizadas, é-se forçado a adotar reduções (lineares horizontais) e outras abordagens radicais. Na maioria dos casos, isso acontece simplesmente porque os gerentes de nível superior não têm idéia de quais partes do processo agregam mais valor aos produtos e serviços e quais as que agregam menos. Os funcionários no nível dos processos são capazes de determinar esse valor, mas precisam ter um indicador do custo real. O custo baseado em atividade fornece esse tipo de informação. (ALONSO, 1999, p.48)

A apuração dos custos envolvidos nos serviços de alterações de ambientes físicos, implementada nesse trabalho mostra que os sistemas de gestão de custos podem contribuir de forma decisiva para que o gestor público tenha fundamentação para analisar qual a medida correta para cada tipo de despesa em relação a sua contribuição para os resultados desejados e quais as atividades que agregam ou não valores aos objetivos/resultados na atividade fim do Órgão.

Os serviços objeto desse estudo, como vários outros correlatos, são demandados em grande quantidade no Órgão sem que se leve em consideração o seu custo real e total, lembrando que esta prática não é privilégio único e exclusivo do STJ, pelo contrário, é prática comum no âmbito da Administração Pública.

Portanto, acredita-se que implantado este sistema de custos, em um primeiro momento, para esse serviço ou até mesmo todos os outros relacionados com a manutenção, engenharia e arquitetura, vinculados a Coordenadoria de Engenharia e Arquitetura, do STJ, ter-se-á a possibilidade do alcance dos objetivos esperados e almejados neste trabalho.

Como base para o alcance destes objetivos, dois pilares seriam essenciais, primeiro, a partir do conhecimento dos custos antes da execução, seria possível

fornecer informações de forma a subsidiar: os Administradores e Tomadores de Decisão sobre a execução do serviço considerando a relação custo versus benefícios esperados, de forma à redução da demanda, até mesmo por iniciativa dos solicitantes, diante da informação desse custo e a otimização dos gastos e das prioridades diante das limitações orçamentárias e em segundo, as informações dos custos referentes aos serviços efetivamente executados subsidiariam: a elaboração da proposta orçamentária para o período seguinte, a criação de mecanismos de apuração de indicadores de desempenho da mensuração e análise da gestão pública e, por fim, o aprimoramento da prestação dos serviços, eliminando-se os desperdícios e as atividades que não agregam valor, como forma de prestar um serviço com menor custo e maior eficácia.

3.3.1 Critérios de rateio dos custos

Na Primeira Fase, para se chegar ao custo unitário do atendimento e emissão da Ordem de Serviço pela Central de Atendimento é essencial o levantamento total dos custos envolvidos dividido pelo número de ordens de serviços emitidas no período em estudo, para se chegar ao custo médio por ordem de serviço/solicitação, uma vez que a atividade é única e demanda praticamente o mesmo tempo de registro e emissão, independente do serviço solicitado.

O custo da elaboração do projeto, referente à segunda fase, a cargo da Seção de Arquitetura, incluirá o custo da hora de trabalho do servidor em relação ao salário médio da Unidade e da carga horária, isto porque, apesar dos servidores da Unidade terem salários diferentes, o trabalho e o resultado são os mesmos, acrescido do rateio das despesas com limpeza e conservação, manutenção predial e de instalações, segurança, energia elétrica, água e esgoto e telefone.

A partir daí identificar-se-á o custo total desta etapa, através dos dados registrados no Sistema SIGA, multiplicando-se o tempo dispensado na elaboração do projeto pelo valor da hora trabalhada dos servidores da Seção responsável pela elaboração do projeto.

A terceira e última etapa do processo terá seu custo dividido em duas partes, a primeira se refere à fiscalização e coordenação da execução do serviço a cargo dos servidores da Seção de Obras Cíveis que será calculado a partir do custo da hora

de trabalho do servidor em relação ao salário médio da Unidade e da carga horária, isto porque, apesar dos servidores da Unidade terem salários diferentes o trabalho e o resultado são os mesmos, acrescido do rateio das despesas com limpeza e conservação, manutenção predial e de instalações, segurança, energia elétrica, água e esgoto e telefone. A segunda parte incluirá os custos referentes aos serviços de desmontagem/montagem e instalação de divisórias calculadas em metros lineares executados ao preço contratado.

Apesar de ser difícil precisar o tempo gasto com a fiscalização e acompanhamento da execução do serviço, a partir das pesquisas realizadas 'in loco' e entrevistas com os responsáveis, poderá se adotar um tempo médio de duas horas para cada serviço.

Portanto, a partir desses cálculos se obtém o custo total, somado todas as etapas do procedimento, do atendimento da solicitação a execução do serviço.

Desta forma será possível levantar os custos destes serviços quase que integralmente, de forma anterior a sua execução, já que os objetivos principais deste trabalho é informar ao solicitante o custo do serviço desejado, embasar a Administração Superior para a tomada de decisão em relação ao custo/benefício da demanda e subsidiar a elaboração das propostas orçamentárias das Unidades envolvidas na execução dos serviços.

A qualidade da gestão pública tão almejada pela sociedade difere da gestão privada que visa exclusivamente o lucro, para Hely Lopes Meirelles, é importante embasar as decisões em informações precisas e técnicas, para alcançar a eficiência no setor público.

Não cabe à Administração decidir por critério leigo quando há critério técnico solucionando o assunto. O que pode haver é opção da Administração por uma alternativa técnica quando várias lhe são apresentadas pelos técnicos como aptas para solucionar o caso em exame. Assim o princípio da eficiência, de alto significado para o serviço público em geral, deve ser aplicado em todos os níveis da Administração (MEIRELLES, 1991, p. 87).

3.3.2 Critérios de apuração de custos

ITEM	CRITÉRIOS DE APURAÇÃO
Salários e encargos sociais	-Valor total dos custos finais pagos pelo STJ a empresa terceirizada pelos funcionários lotados na Central de Atendimento; -Valor dos salários médios e encargos sociais dos servidores lotados na Unidade pela carga horária mensal.
Materiais e mão de obra	-Pelo custo contratado e /ou adquirido.
Limpeza e conservação	-Valor do custo contratual do serviço de limpeza e conservação por metro quadrado vezes a área ocupada pela Unidade responsável por cada etapa do serviço objeto deste estudo.
Manutenção predial e de instalações	-Valor total do custo de manutenção predial e das instalações rateada pela área total do STJ contemplada pelos contratos terceirizados.
Segurança e vigilância	-Valor total do custo de segurança contratada rateada pelo número de pessoas que utilizam as instalações do STJ diariamente, servidores, estagiários, prestadores de serviço e clientes.
Energia elétrica	-Calculado em kWh pelo consumo dos equipamentos e lâmpadas instaladas com base no tempo de utilização e nos dias de funcionamento, neste estudo serão adotado 22 dias por mês como padrão.
Água e Esgoto	-Pela estimativa de consumo predial para edifícios públicos ou comerciais adotado pela NBR 5626/1998, que é de 50 litros per capita por dia multiplicado pelo número de dias úteis, neste estudo será adotado como padrão 22 dias por mês, e por dois em razão da concessionária cobrar o consumo de água em dobro como taxa de esgoto.
Telefone	-Pelo cálculo real tarifado pela Central de Telefonia.
Materiais permanentes, equipamentos e software	-De forma direta a cada Unidade/etapa do processo com base no pedido/consumo fornecido pela Unidade de Almoxarifado.
Materiais de escritório e consumo	-De forma direta a cada Unidade/etapa do processo com base no pedido/consumo fornecido pela Unidade de Almoxarifado.

3.4 Estudo de caso: considerações finais

Esta pesquisa buscou definir mecanismos para os levantamentos dos custos de uma atividade meio, dentre centenas que ocorrem no âmbito de um órgão ou entidade pública, com o objetivo de disseminar a cultura de custos como

informações essenciais aos tomadores de decisão, bem como de reduzir e aprimorar os gastos públicos.

Os custos emanados na atividade objeto deste estudo mostram a importância da implantação de um sistema de apuração de custos nas atividades desenvolvidas no serviço público, como forma de otimizar os recursos orçamentários, eliminar os desperdícios e buscar a eficiência e a eficácia na gestão desses recursos.

Diante disso, ficou clara a importância que a implantação de um sistema de apuração de custos na atividade pública tem para o gestor preocupado com a coletividade, que é o foco principal da Administração Pública.

Apesar das desvantagens e dificuldades que podem advir desta implantação, como a exigência de um trabalho adicional tanto pelas pessoas envolvidas na implantação do sistema quanto às responsáveis pelos lançamentos dos registros, a falta de comprometimento de todos e a resistência à mudança muito comum nestes casos, às vantagens são enormes, mesmo em atividades com representação pequena em relação ao tamanho do Superior Tribunal de Justiça.

Os dados e informações oriundas do sistema de custos irão trazer o aprimoramento no sistema orçamentário da Unidade e do Órgão, a redução do consumo e a otimização do gasto, a criação de indicadores de qualidade do desempenho, a identificação das atividades que agregam valor aos serviços prestados e um maior embasamento para as tomadas de decisão e, mais especificamente neste caso, poderá fornecer dados e experiências ao projeto estratégico do STJ de implantação de sistema de apuração de custos voltado à atividade fim do Órgão.

O mecanismo de apuração adotado por este estudo, apesar de ter como base o levantamento de custos efetuado após a execução dos serviços, pode e deve ser implementado a partir da solicitação, tendo todos os seus custos de execução previstos e registrados no projeto a ser encaminhado para as aprovações do solicitante e posteriormente do Diretor responsável pela ordenação da despesa, como forma de subsidiar com informações mais precisas as tomadas de decisão.

A implantação desse sistema de levantamento de custos, como um Sistema Piloto, não demandaria grandes investimentos na área de tecnologia, bastaria apenas alguns ajustes no Sistema SIGA de emissão e controle das solicitações, para que a cada etapa do serviço, fosse sendo registrado ou previsto os custos

indiretos, conforme mecanismo de apuração definido através do Sistema de Custeio ABC e os diretos conforme cada caso específico.

Para tanto, é necessário que, além do seu engajamento, a Administração Superior do STJ:

a) determine que a área de Tecnologia do STJ proceda aos ajustes ao Sistema SIGA para a implantação dos registros dos custos na Ordem de Serviço emitida;

b) autorize que o Projeto, ao ser enviado ao solicitante para aprovação, vá constando os custos totais inerentes à execução dos serviços solicitados, pois, acredita-se que, ao tomarem conhecimento destes custos, muitos refletirão sobre a real necessidade do serviço e poderão ponderar sobre esses custos em relação aos benefícios esperados;

c) institua um mecanismo de aprovação por parte do Ordenador de Despesas com base na dotação orçamentária e em outros critérios que justifiquem o investimento em relação aos benefícios advindos deste serviço;

Portanto, propõe-se com este estudo a implementação de um sistema de apuração de custos como projeto inovador e precursor de forma a expandi-lo a todas as atividades e Unidades objetivando apurar o custo da prestação jurisdicional, que é a atividade-fim do STJ.

Será de suma importância também, a implantação desta proposta, no fornecimento de informações mais precisas para as tomadas de decisão, na otimização dos gastos, na apuração do custo-benefício, no aprimoramento do planejamento e controle orçamentário e no desenvolvimento de indicadores de desempenho.

Enfim, as informações e dados oriundos do Sistema de Custos tornam-se um instrumento gerencial diferenciado acrescentando uma vantagem competitiva ao desempenho e a prestação dos serviços à sociedade pela Administração Pública.

4. CONCLUSÃO

Este trabalho buscou definir critérios de apuração de custos envolvidos nos serviços de alterações de ambientes físicos no âmbito do STJ, como forma de relacionar o benefício esperado aos custos despendidos no serviço, além de

fornecer informações que subsidiem o controle e o planejamento orçamentário da Unidade, visto que, a apuração e a gestão dos custos na Administração Pública trazem, não só um imperativo legal, mas também uma necessidade de ir ao encontro das melhores práticas de gestão pública, que estão a demandar níveis cada vez maiores de eficiência e de accountability em relação ao gasto público.

A Lei de Responsabilidade Fiscal foi uma das fomentadoras desta nova visão no âmbito da Administração Pública que, além de impulsionar a adoção dos Sistemas de Gestão de Custos, exigiu uma nova concepção, em todas as esferas dos entes públicos, focada na gestão fiscal, no planejamento, na transparência das ações e no equilíbrio das contas públicas.

O permanente aumento das despesas públicas sem o proporcional crescimento da receita impõe ao Estado a necessidade de adoção de medidas de ampliação das fontes de recursos e, principalmente, da redução nos gastos como forma de não se afetar o comprometimento das metas fiscais. Um dos principais mecanismos a disposição da Administração Pública para a busca desses dois objetivos é, sem dúvida alguma, a implantação de sistemas de apuração de custos e também a adoção de indicadores de desempenho dos serviços públicos.

No objeto deste estudo, adotou-se o método de Custeio Baseado em Atividades (ABC) que tem se mostrado eficiente diante da complexidade que caracteriza os custos dos serviços públicos e, principalmente, pela contribuição efetiva que ele oferece em relação ao controle, alocação e gestão dos recursos públicos e a conseqüente melhoria nos processos de tomadas de decisão, mostrando os impactos gerados sobre a estrutura organizacional pública em decorrência da modificação, criação ou extinção de determinada atividade

Os dados e informações oriundas do sistema de custos irão trazer o aprimoramento no sistema orçamentário da Unidade e do Órgão, a otimização do gasto, a redução do consumo, a criação de indicadores de qualidade de desempenho, a identificação das atividades que agregam valor aos serviços prestados e um maior embasamento para as tomadas de decisão e, mais especificamente neste caso, poderá fornecer dados e experiências ao projeto estratégico do STJ de implantação de sistema de custos para a atividade fim do Órgão.

A pouca exploração do tema no âmbito da administração pública exigiu uma pesquisa exploratória intensa que, aliada as pesquisas descritiva e documental,

facilitaram a identificação e o tratamento analítico das informações, principalmente na elaboração e definição dos critérios de apuração de custos apresentados neste estudo.

Foram fundamentais para formalização e elaboração deste estudo as informações acrescentadas ao pesquisador pelo referencial teórico, desde a base conceitual das contabilidades governamental e de custos, pelos sistemas de custeio, pela importância da apuração dos custos na Administração Pública e sua relação direta com o planejamento orçamentário, com a mensuração de resultados e a gestão fiscal como forma de melhoria da gestão dos recursos públicos nas ações governamentais.

Os dados e informações gerados pelo Sistema de Custo serão os agentes balizadores para as tomadas de decisão trazendo inúmeras vantagens na sua aplicação, tais como, melhoria na gestão e controle orçamentário, redução e otimização do gasto, desenvolvimento dos indicadores de desempenho na avaliação do processo de prestação de serviço; redução da demanda e aprimoramento da prestação dos serviços com menor custo e maior eficiência e eficácia, promovendo, desta forma, uma melhoria contínua na prestação dos serviços públicos.

Torna-se claro que a implementação do sistema de custos contribuirá para um controle real e efetivo na alocação e gestão dos recursos públicos, de modo a alcançar o anseio dos cidadãos, cada vez mais cômicos de seus direitos, que é ver os recursos públicos alocados em atividades que mais agreguem valor as necessidades prementes da sociedade.

Portanto, ao autorizar a implantação desse estudo como projeto piloto, no âmbito da Coordenadoria de Engenharia e Arquitetura, o STJ, estaria dando um passo importante, não só para o aprimoramento da atividade em estudo e demais atividades desempenhadas pela sua área de Engenharia e Arquitetura, mas também para início da conscientização e implantação de um Sistema de Custos em todo o Órgão, de forma a apurar o custo do seu produto final, que é uma justiça acessível, rápida e efetiva a toda a sociedade brasileira, além de trazer à tona a importância da Gestão de Custos para uma Administração Pública séria, transparente e preocupada com os serviços prestados a sociedade.

REFERÊNCIAS

ALONSO, Marcos. Custos do serviço público. **Revista do Serviço Público**, Brasília, Ano 50, n. 1, p. 37-62, jan-mar. 1999.

AFONSO, Roberto A. F. **Modernização da gestão**: uma introdução à contabilidade pública de custos. Informe SF/BNDES, Brasília, n. 18, ago. 2000.

BASTOS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. São Paulo: Atlas, 2002.

BEUREN, Ilse Maria (org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade**: Teoria e prática. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

BRASIL. **Lei Complementar No. 101**, de 04 de maio de 2001 (Lei de Responsabilidade Fiscal). Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e da outras providências.

BRASIL. **Manual Técnico de Contabilidade Aplicada ao Setor Público**. Parte I – procedimentos contábeis orçamentários. Aplicado a União, Estados, Distrito Federal e Municípios. Portaria conjunta STN/SOF nº 1, de 20jun2011. Válido para o exercício de 2012. 4ª edição. Brasília, 2011. 133p. Disponível em: http://www.tesouro.fazenda.gov.br/legislacao/download/contabilidade/ParteI_PCO2011.pdf Acesso em 28 abr. 2016.

BRASIL. **Lei 4.320** de 17 de março de 1964. Estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos estados, dos municípios e do Distrito Federal.

CARR, D.; LITTMAN, I. **Excelência nos serviços públicos**. Rio de Janeiro: Qualitymark, 1992.

COLAUTO, R.D.; BEUREN, I. M. (2003) - **Proposta para Avaliação da Gestão do Conhecimento em Entidade Filantrópica**: o caso de uma organização hospitalar. Revista de Administração Contemporânea. Vol. 7, n. 4, p.163-185, out./ dez. 2003.

Equipe Portal de Contabilidade. **Contabilidade Pública**. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/contabilidadepublica.htm>. acesso em 30 out. 2008.

KERLINGER, Fred Nichols. **Metodologia da pesquisa em ciências sociais**: um tratamento conceitual. São Paulo: EPU, 1980.

LIMA, Diana Vaz; CASTRO, Róbison Gonçalves. **Contabilidade Pública**. São Paulo: Atlas, 2000.

MALTEZ, Êmilio. – **Implantação de Sistemas de Custos no Setor Público**: Um caso real antes da Lei de Responsabilidade Fiscal. 2004. Disponível em: <http://www.sefaz.salvador.ba.gov.br/sistema/CGM/Apresenta%E7%E3o/artigos> acesso em: 16 jun. 2016.

MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. **Técnicas de pesquisa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2002.

MARTINS, Eliseu. **Contabilidade de Custos**. 9. ed. 6. reimpr. São Paulo: Atlas, 2006.

MARTINS, Gilberto de Andrade. **Manual para elaboração de monografias e dissertações**. São Paulo: Atlas, 2002.

MAUSS, Cezar Volnei; SOUZA, Marcos Antonio de. **Gestão de custos aplicada ao setor público**. São Paulo: Atlas, 2008.

MELLO, Gleicilene Siqueira de. **Sistemas de custos na administração pública**: análise da implantação do método ABC em um município de pequeno porte. 2006. Dissertação (Mestrado em Engenharia de Produção) – Universidade Federal de Itajubá, Itajubá. Disponível em: <<http://www.iepg.unifei.edu.br/edson/download/DissGleicilene2006.pdf>>, acesso em 21 jun. 2016.

MIRANDA, Gilberto José; CARVALHO, Cleverton Euclen de; MARTINS, Vidigal Fernandes; FARIA, Adolar Ferreira de. **Custeio ABC no ambiente hospitalar**: um estudo nos hospitais universitários e de ensino brasileiros. Revista Contabilidade & Finanças da USP, São Paulo, n. 44, p. 33-43, maio/agosto 2007. Disponível em: http://www.eac.fea.usp.br/cadernos/completos/44/gilberto_cleverton_vidigal_adolar_pg33a43.pdf, acesso em 08 jun. 2016.

MORAES, R. O.; CALIJURI, M. S. S. - **A implantação de um sistema de custos em uma instituição estadual de ensino superior no estado do Paraná**. Disponível em: <www.abcustos.org.br/congresso/view/5?ID_CONGRESSO=16>, acesso em 03 de jul. 2016.

NASCIMENTO, Maria Luisa do. **Sistema de custos do Superior Tribunal de Justiça**: Uma abordagem para a gestão estratégica de custos na administração pública. 2008. Monografia (conclusão de curso) – Centro Universitário do Distrito Federal, Brasília. Disponível em: < <http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/handle/2011/17853>>, acesso em 15 jun. 2016.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito Administrativo**. Revista dos Tribunais, 1991.

MONTEIRO, G. B.; RIBEIRO J. C.; FERREIRA J. O. L. – **Custos na Administração Pública**: Uma abordagem de inclusão social. Disponível em: <www.abcustos.org.br/congresso/view/5?ID_CONGRESSO=16>, acesso em 02 jun. 2016.

OLIVEIRA, Marcos José Tavares de. **O princípio da eficiência e os novos rumos da administração pública brasileira**. 2007. 67 f. Monografia (Especialização em Direito Constitucional, Direito Administrativo e Direito Tributário)- Universidade Cândido Mendes (UCAM). Brasília, 2007. OLIVEIRA, Marcos José Tavares de. O princípio da eficiência e os novos rumos da administração pública brasileira. Monografia (Especialização em Direito Constitucional, Direito Administrativo e Direito Tributário)- Universidade Cândido Mendes (UCAM). BDJur, Brasília, DF, 31 mar. 2008. Disponível em: <<http://bdjur.stj.gov.br/dspace/handle/2011/16757>>, acesso em 15 mai. 2016.

OSTRENGA, R. Michael; OZAN, Terrence R.; McILHATTAN, Robert D.; HARWOOD, Marcus D. *Guia da Ernst & Young para Gestão Total de Custos*, Rio de Janeiro, Record, 1997.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS. Pró-Reitoria de Graduação. Sistema de Bibliotecas. Padrão PUC Minas de normalização: normas da ABNT para apresentação de trabalhos científicos, teses, dissertações e monografias. Belo Horizonte, 2008. Disponível em <<http://www.pucminas.br/biblioteca>>. Acesso em: 05 jul. 2016.

PORTO, Maria Alice. **Implantação do sistema de custeio baseado em atividades (ABC) no Serviço Público**. 2009. Disponível em: [http://www.artigos.com/artigos/sociais/contabilidade/implantacao-do-sistema-de-custeio-baseado-em-atividades-\(abc\)-no-servico-publico-6557/artigo/](http://www.artigos.com/artigos/sociais/contabilidade/implantacao-do-sistema-de-custeio-baseado-em-atividades-(abc)-no-servico-publico-6557/artigo/), acesso em 02 jun 2016.

RAUPP, Fabiano Maury; BEUREN, Ilse Maria. **Metodologia da pesquisa Aplicável às Ciências Sociais**. Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade. Teoria e prática. 3ª edição. São Paulo: Atlas, 2003.

REMÍGIO, Hipólito Gadelha. Custos do serviço público – **Um modelo aplicado ao custeio dos processos judiciais**. 2002. Dissertação (Pós-graduação em Ciências Contábeis) – Universidade de Brasília, Brasília. Disponível em: <http://vsites.unb.br/cca/pos-graduacao/mestrado/dissertacoes/mest_dissert_009.pdf>, acesso 22 mai. 2016.

SILVA, Antonio Carlos Ribeiro da. **Metodologia da pesquisa aplicada à Contabilidade**: orientações de estudos, artigos, relatórios, monografias, dissertações, teses. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

SILVA, Idenilson Lima da; DRUMOND, Romeu Bizo. **A Necessidade da Utilização de Sistema de Custos e de Indicadores de Desempenho na Administração Pública**. In: 4º Congresso da USP de Controladoria e Contabilidade, 2004. São Paulo: USP, 2004, p. 1 – 11. Disponível em: <<http://www.congressousp.fipecafi.org/artigos42004/128.pdf>>, acesso em 11 jun. 2016.

SILVA, Lino Martins da. **Contabilidade governamental**: um enfoque administrativo. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1994.

SLOMSKI, Valmor. **Controladoria e governança na gestão pública**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

SLOMSKI, Valmor. **Manual de contabilidade pública**: um enfoque na contabilidade municipal. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

SOARES, Maurélio; CORRÊA, José Rafael. **Gestão de Custos**: uma ferramenta a favor da administração pública. Revista de divulgação técnico-científica do ICPG, Florianópolis, v. 3, n. 12, p. 67-72, jan-jun. 2008.

TASCIN, João Carlos; MARANGONI, Silvia Cristiane; CAVENAGHI, Cavenaghi. **Custos dos serviços em empresas públicas: aplicação do abc - activity based costing**. In: IV Congresso Nacional de Excelência em Gestão, 4, Niterói, RJ. 2008. Disponível em: <http://www.latec.uff.br/cneg/documentos/anais_cneg4/T7_0032_0254.pdf>, Acesso em 20 mai. 2016.

TEIXEIRA, Hélio Janny; SANTANA, Solange Maria. **Remodelando a gestão pública**. 2. ed. São Paulo: Edgard Blucher, 1995.